

LA TRASAZIONE FISCALE

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. I tributi oggetto di transazione fiscale. — 3. Il procedimento di richiesta, nel concordato preventivo e nell'accordo di ristrutturazione. — 4. Il procedimento nel caso di contributi INAIL. — 5. Profili fiscali nel concordato preventivo. — 5.1. Premessa. — 5.2. L'imposta di registro. — 5.3. Imposte sui redditi. — 5.4. Imposta regionale sulle attività produttive (Irap). — 5.5. Imposta sul valore aggiunto (Iva). — 5.6. Imposta sull'incremento di valore degli immobili (Ivnm) e Imposta comunale sugli immobili (Ici). — 5.7. Dual Income Tax e aiuto alla crescita economica (Ace). — 5.8. Imposta di successione. — 5.9. Imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e a lungo termine. — 6. I crediti tributari nel concordato preventivo. — 6.1. Il trattamento dei crediti tributari nel concordato fallimentare. — 6.2. Il nuovo art. 87, co. 2-bis, d.p.r. 602/1973. — 6.3. I profili operativi.

1. Premessa.

L'art. 182-ter dispone che « con il piano di cui all'art. 160 o nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di ristrutturazione di cui all'art. 182-bis, il debitore può proporre una transazione fiscale », relativamente alla quale si può schematicamente e sinteticamente evidenziare:

A. il suo utilizzo è facoltativo e non obbligatorio⁽¹⁾ e soltanto nell'ambito di un piano concordatario o nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di ristrutturazione (il c.d. "pre-concordato");

B. possono formare oggetto di transazione fiscale mediante laproposta di pagamento parziale o dilazionato, i tributi amministrati dalle agenzie fiscali ed i relativi accessori, nonché i contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie ed i relativi accessori, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea.

Si ritiene che possano formare oggetto di transazione i tributi gestiti dalle agenzie fiscali facenti capo al Ministero dell'Economia (Agenzia delle

⁽¹⁾ Cass. civ., 14 dicembre 2011 n. 22931.

Entrate, Agenzia delle Dogane, Agenzia del Territorio, Agenzia del Demanio), con *esclusione*, quindi, dei tributi regionali e locali (imposta comunale sugli immobili, tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, imposta comunale di pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni) e di quelle entrate pubbliche che, pur gestite dalle Agenzie fiscali, non hanno tuttavia natura tributaria.

L'art. 182-ter l. fall. esclude, altresì, espressamente i tributi costituenti risorse proprie della Comunità Europea, quali ad esempio i dazi doganali di fonte comunitaria, i privilegi agricoli e l'IVA.

L'Agenzia delle Entrate ha escluso dalla transazione fiscale anche i crediti relativi a recuperi di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune.

Fino al recente intervento normativo adottato con il d.l. 185/2008, erano sorti numerosi dubbi in ordine all'assoggettabilità o meno a transazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Le incertezze nascevano dal fatto che, siccome una quota dell'Iva riscalda da ogni Stato membro deve essere versata all'Unione europea, tale circostanza sembrava contrastare con la previsione dell'art. 182-ter l.fall. che, come si è visto, esclude dalla transazione fiscale i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea.

Al riguardo, già prima del recente intervento legislativo, sia la dottrina dominante che la giurisprudenza maggioritaria si erano schierate per la transigibilità dell'Iva, sulla base del presupposto che all'Unione europea non spetta l'Iva in sé e per sé considerata, bensì un'aliquota uguale per tutti i Paesi membri — calcolata sulla base imponibile, ma che prescinde dall'imposta in concreto versata dal singolo contribuente dell'Unione non deriva da risorse proprie, ma proviene direttamente da bilanci nazionali attraverso la risorsa RNL e in misura del 15% da una risorsa come la percentuale sull'aliquota Iva che, viste le sue modalità di determinazione non può considerarsi a tutti gli effetti una risorsa propria dell'Unione, diverge dallo spirito e la lettera del trattato di Roma.

L'Amministrazione finanziaria aveva, invece, prudenzialmente esortato gli Uffici ad escludere l'Iva dai crediti transigibili («*fino a nuove disposizioni*»), sulla base di quanto previsto dalla Direttiva CEE del 28 novembre 2006 n. 112 ed in considerazione della mancanza di uniformità di opinioni sull'argomento in giurisprudenza.

Il d.l. 29 novembre 2008 n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009 n. 2, è intervenuto a risolvere la questione e, eliminando qualsiasi incertezza sul punto, ha aggiunto all'art. 182-ter l.fall. l'inciso secondo il quale, «*con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la pro-*

posta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento», escludendo in tal modo la possibilità di concedere una riduzione dei crediti Iva.

Si ritiene che, in ogni caso — anche, quindi, successivamente alla recente novella —, nonostante il credito Iva in linea capitale non sia soggetto ad un pagamento parziale, ma solo dilazionato, i relativi accessori possano invece continuare ad essere assoggettati a falcidia (Circolare n. 14/E del 10 aprile 2009 dell'Agenzia delle Entrate).

Inoltre, nel silenzio della legge sul punto, si ritiene che la dilazione del credito Iva possa essere concordata anche oltre i limiti della normale rateizzazione prevista in ambito esattoriale dall'art. 19, d.p.r. 602/1973, che, come è noto, consente la possibilità — nelle ipotesi di temporanea difficoltà del contribuente — di concedere una ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di 120 rate mensili.

La fatiscie descritta dall'art. 19, d.p.r. 602/1973, ai fini dell'astratta applicabilità dell'istituto della rateazione, richiede solamente che le somme di cui si vuole ottenere il pagamento dilazionato siano state iscritte a ruolo.

A seguito dell'introduzione nel nostro ordinamento degli avvisi di accertamento esecutivi operata dal d.l. 78/2010, il requisito dell'iscrizione a ruolo deve interpretarsi come l'affidamento in carico delle somme dovute all'Agente della riscossione, come prevede esplicitamente, peraltro, l'art. 29, co. 1, lett. g), d.l. 78/2010, che afferma che «*i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli Agenti della riscossione*».

Con il provvedimento menzionato, l'Agente della riscossione valuta la sussistenza dei requisiti richiesti dall'art. 19, d.p.r. 602/1973, e provvede a concedere la dilazione o a negarla.

2. I tributi oggetto di transazione fiscale.

Sulla scorta dell'art. 182-ter l.fall. e alla luce delle esclusioni sopra menzionate, si ritiene quindi che rientrino tra i tributi assoggettabili a transazione fiscale: Irpeg, Irpef, Ires, con le relative addizionali e imposte sostitutive, Irap, imposta di registro, imposte ipotecaria e catastale, imposta di bollo, imposte sulle successioni e donazioni, imposta sugli intrattenimenti, tasse automobilistiche, tasse sui contratti di borsa, canone di abbonamento alla televisione, imposte demaniali, dazi di importazione e di esportazione, imposte di fabbricazione e di consumo, le tasse ipotecarie e l'imposta di bollo di competenza dell'Agenzia del Territorio.

Inoltre, si ritiene che l'accordo transattivo possa riguardare sia i pericoli di imposta ancora accertabili, sia quelli non più accertabili a causa

dello spirare del termine di decadenza per l'esercizio del relativo potere da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ci si chiede se sia possibile continuare a proporre il pagamento ridotto dell'Iva nell'ambito di proposte concordatarie che non prevedano la transazione fiscale, ma solo il pagamento in misura ridotta del debito tributario senza gli effetti propri *ex art. 182-ter l.f.*

Al riguardo è stata data, risposta negativa da chi⁽²⁾ sostiene che, dal combinato disposto della circolare n. 40/E — 2008 e del d.l. 185/2008, si debba desumere il principio della preclusione di qualsiasi rinuncia alla potestà impositiva in materia di Iva al di fuori dei casi in cui tale rinuncia sia compiuta in relazione a pretese tributarie non definitive, per le quali esiste o possa esistere un contenzioso.

Veramente la giurisprudenza di merito che, come nota Trib. La Spezia 24 ottobre 2013 in *ilcaso.it*.

(*Omissis*).

«una parte della giurisprudenza ritiene che il soddisfacimento in misura integrale dell'Iva sia necessario solo in presenza di concordato preventivo con transazione fiscale (in tal senso Appello Genova 27 luglio 2013; Tribunale Como 29 gennaio 2013; Tribunale Varese 30 giugno 2012); *altra parte* della giurisprudenza ritiene che il principio della infalciabilità del debito IVA sia di carattere generale e come tale inderogabili anche in presenza di concordato preventivo senza transazione fiscale (Tribunale Brescia 11 giugno 2013; Tribunale Milano 29 maggio 2013; Tribunale Vicenza 18 aprile 2013).

Dopo tale premessa il giudice spezzino ha omologato il concordato restando l'opposizione dell'Agenzia delle Entrate, alla luce dell'orientamento espresso da App. Genova 27 luglio 2013 cit. per la quale: «*Il divieto di falcidia del credito per Iva costituisce un limite imposto esclusivamente alla proposta di transazione fiscale finalizzata a regolare in modo definitivo i rapporti per il fisco nell'ambito del concordato onde evitare che possibili mutamenti del carico fiscale possano compromettere l'esito della procedura; tale divieto non può, pertanto, essere esteso in via analogica alla disciplina generale del concordato, posta dall'art. 160 l.f.*».

Opta, invece, per il pagamento integrale del debito IVA, Trib. Monza 2 ottobre 2013 per il quale: «*La regola secondo la quale l'imprenditore che presenta un piano concordatario deve necessariamente prevedere l'integrale pagamento del credito erariale per Iva e ritenute operate e non versate, non pone alcuna deroga al sistema della graduazione ordinaria dell'ordine delle*

⁽²⁾ Cass., Sez. Un., 1 luglio 2010, n. 15647, in *Diritto & Giustizia*, 2010.

cause legittime di prelazione: la previsione del pagamento integrale obbligatorio non sottrae il credito erariale al regime della concorsualità, cioè all'ordine dei privilegi ed ai tempi dei pagamenti con i riparti ordinari, né introduce un'ipotesi di prededuzione (posto che manca una previsione normativa espressa che qualifichi il credito come tale), ma impone una, sorta di precondizione all'ammissibilità del concordato, nel senso che occorre procedere all'attribuzione allo Stato delle risorse di sua esclusiva pertinenza per Iva e ritenute prima di poter accedere a qualsiasi ipotesi di accordo concorsuale con gli altri creditori».

La consolidata giurisprudenza di legittimità (cfr. le sentenze nn. 22931 e 22932 del 12 ottobre 2011 e n. 7667 del 16 maggio 2012) ritiene invece che l'intangibilità dell'Iva è assoluta e sussiste anche nel caso in cui non venga proposta la transazione fiscale.

Secondo la Suprema Corte: «*innanzitutto può osservarsi in linea generale, che non avrebbe alcuna giustificazione logica e che quindi non sia credibile che il legislatore abbia inteso lasciare alla scelta discrezionale del debitore assoggettarsi all'onere dell'integrale pagamento dell'Iva.*

A parte tale considerazione, ciò che convince dell'inderogabilità della disposizione qualunque sia l'opzione del creditore è la natura della stessa in quanto non si tratta di norma processuale come tale connessa allo specifico procedimento di transazione fiscale ma, di norma sostanziale in quanto attiene al trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi».

La Cassazione esclude peraltro che la necessità dell'integrale pagamento dell'Iva comporti quella dell'integrale pagamento di tutti i crediti privilegiati con grado anteriore in ossequio al principio espresso dall'art. 160 l.fall. secondo cui «il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione». Ad avviso della Corte infatti, «la disposizione che sostanzialmente esclude il credito IVA da quelli che possono formare oggetto di transazione, quanto meno in ordine all'ammontare del pagamento, è una disposizione eccezionale che, come si è osservato, attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare e inderogabile».

Da ultimo, sempre in tema di imposta sul valore aggiunto, è opportuno segnalare che, il d.l. 31 maggio 2010, n. 78 (*Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica*, pubblicato in G.U. n. 125 del 31 maggio 2010, Suppl. ordinario n. 114), all'art. 29, co. 2, prevede che all'art. 182-ter, co. 1, l. fall., dopo le parole «con riguardo all'imposta sul valore aggiunto», sono inserite le seguenti «ed alle ritenute operate e non versate».

Quindi, con riferimento all'Iva, la proposta di transazione fiscale dovrà prevedere la dilazione di pagamento, non solo con riguardo all'imposta stessa, ma altresì in relazione alle ritenute operate e non versate.

La Relazione di accompagnamento al d.l. n. 78/2010 precisa al riguardo che tale previsione trova fondamento nel fatto che anche le ritenute operate dal sostituto di imposta sono poi utilizzate dal sostituto in diminuzione del proprio debito tributario; inoltre anche le ritenute d'acconto sono somme di terzi che il sostituto trattiene per poi riversarle all'erario, per cui le analogie con l'Iva non giustificano un diverso trattamento tra l'una e l'altra imposta.

Con riferimento, poi, agli accessori degli tributi transigibili, in generale si ritiene che possono formare oggetto di transazione fiscale gli interessi, le indennità di mora e le sanzioni pecuniarie non penali.

In particolare, per quanto riguarda gli interessi *nulla quaestio*.

Invece, con specifico riferimento alle indennità di mora, occorre considerare come le stesse siano ora sostituite dalle spese di esecuzione spettanti all'agente della riscossione ex art. 17, d.lgs n. 112/1999; in ogni caso, a parte tale precisazione non sembra possa esservi dubbio che anch'esse costituiscano un accessorio del tributo e, come tale, rientrino nella transazione fiscale.

In termini più complessi si presenta, al contrario, la questione dell'applicabilità della transazione fiscale alle sanzioni pecuniarie che, molto spesso, sono costituite da importi di notevole entità e, quindi, rappresentano una buona parte dell'esposizione debitoria dell'imprenditore in crisi.

Al riguardo, nonostante qualche voce contraria, generalmente si ritiene che sebbene alle sanzioni pecuniarie sia comunemente da attribuire un'accezione punitiva, le stesse — dato il riferimento ampio e a tecnico dell'art. 182-ter l.fall. alla categoria degli «accessori» — possano essere considerate transigibili.

Possono formare oggetto della transazione prevista dall'art. 182-ter anche i «contributi amministrativi degli enti gestiti da forme di previdenza ed assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, non limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria, anche se non iscritte a ruolo».

Sicuramente tra agli enti gestori titolari dei crediti privilegiati ex art. 2753 c.c. rientra l'Inps, che normalmente gestisce i crediti per contributi dovuti per l'assicurazione obbligatoria per l'invalidità, inabilità, vecchiaia e superstiti; mentre tra quelli titolari dei crediti ex art. 2754 c.c. si annovera l'Inail, che gestisce l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e per malattie professionali.

Tra gli enti titolari dei crediti privilegiati ex art. 2754 c.c. rientrano tutti quelli che gestiscono forme di previdenza e assistenza obbligatorie che trovano la loro causa nei contributi dovuti per le varie forme di assicurazioni sociali diverse da quelle indicate nell'art. 2753 c.c. e, quindi, quelle relative alle malattie, alla tubercolosi, alla disoccupazione involontaria, alla maternità, alla cassa integrazione guadagni, alla cassa per il trattamento di richiamo alle armi degli impiegati privati, al fondo integrazione per le assicurazioni sociali, al fondo di solidarietà civile, alla cassa unica per gli assegni familiari, gestite dall'Inps o affidate ad altri enti quali l'Indael, l'Enaoli, la Cnaiaf, l'Enasarco, l'Enpals, etc...

Da più parti era stato auspicato che i contributi previdenziali ed assistenziali in esame venissero inclusi nella transazione fiscale, anche sulla base della considerazione che, sovente, i crediti degli enti pubblici previdenziali costituiscono una buona parte dell'esposizione debitoria dell'imprenditore in stato di crisi. Aderendo proprio a tali istanze, l'art. 32, co. 5, lett. a) del 29 novembre 2008 n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009 n. 2, ha introdotto nell'art. 182-ter l.fall., con effetto dal 29 novembre 2008, l'inciso «*nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori*», con ciò espressamente permettendo anche gli Enti di previdenza e assistenza obbligatorie di accedere alla transazione fiscale.

Al riguardo va precisato che, mentre l'iter per raggiungere l'accordo con l'erario viene disciplinato dall'art. 182-ter l.f., per gli Enti di previdenza e assistenza l'art. 3.2 d.l. 185/2008 rinviava ad un procedimento da adottarsi con un regolamento interministeriale.

Con il decreto del 4 agosto 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 251 del 28 ottobre 2009, il Ministro del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, ha infatti dato attuazione alla disposizione contenuta nel citato art. 32 d.l. 185/2008.

Diversamente dalle previsioni, detto decreto non stabilisce l'iter per raggiungere un accordo relativamente ai crediti contributivi, sebbene prescrive tuttavia una serie di elementi applicativi, utili per determinare l'oggetto della proposta e le modalità di trattamento per i crediti degli Enti gestori.

In particolare all'art. 3 del decreto ministeriale vengono previste le seguenti limitazioni:

1. la proposta di pagamento parziale per i crediti privilegiati di cui al n. 1) del primo comma dell'art. 2778 c.c. e per i crediti per premi non può essere inferiore al 100% e per i crediti privilegiati di cui al n. 8) del primo comma dell'art. 2778 c.c. non può essere inferiore al 40%.

2. La proposta di pagamento parziale per i crediti di natura chirografaria non può essere inferiore al 30%. 3. La proposta di pagamento dilazionato non può essere superiore a 60 rate mensili con applicazione degli interessi al tasso legale nel tempo vigente.

In particolare, per quanto riguarda l'oggetto della proposta da rivolgersi a detti enti, il decreto interministeriale stabilisce che i crediti per contributi, premi ed accessori di legge che possono essere ricompresi nella proposta di accordo ex art. 182-ter l.f. sono i crediti privilegiati, i crediti chirografari ed i crediti iscritti a ruolo e quelli non ancora iscritti a ruolo. Sono invece esclusi i crediti oggetto di cartolarizzazione ex art. 13 l. 448/1998 (si tratta di determinati crediti Inps ceduti a società per azioni aventi per oggetto esclusivo l'acquisto e la cartolarizzazione di tali crediti) ed i crediti dovuti in esecuzione delle decisioni assunti dagli organi comunitari in materia di aiuti di Stato. Il decreto interministeriale in esame stabilisce anche le modalità di trattamento dei crediti previdenziali ed assistenziali ed i criteri specifici ai quali gli enti stessi si devono attenere nel valutare la proposta; modalità e i criteri, questi, che verranno esaminati *infra*, insieme con le modalità di trattamento e con i criteri di valutazione dei relativi ai crediti tributari.

3. *Il procedimento di richiesta, nel concordato preventivo e nell'accordo di ristrutturazione.*

L'iniziativa per la presentazione di una domanda di transazione fiscale spetta esclusivamente al debitore in stato di crisi.

In particolare, l'imprenditore che, accingendosi a depositare una domanda di concordato preventivo, vuole regolare anche la propria esposizione debitoria di natura fiscale, «*contestualmente al deposito presso il tribunale*», deve presentare copia della domanda di transazione fiscale e della relativa documentazione al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione e all'ufficio competente individuato sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore.

Si ritiene che la presentazione di copia della domanda debitamente documentata sia al competente agente della riscossione, sia al competente Ufficio

dell'Agenzia delle Entrate, costituisca un onere il cui assolvimento rileva come vero e proprio requisito di ammissibilità della transazione fiscale.

Quanto al contenuto della domanda di transazione fiscale, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la stessa debba essere redatta nel modo il più possibile analitico ed esauriente e debba contenere quantomeno i seguenti elementi: le indicazioni complete del contribuente; gli elementi identificativi della procedura di concordato preventivo in corso; la completa ed esauriente ricostruzione della posizione fiscale del contribuente con l'indicazione di eventuali contenziosi pendenti; nell'illustrazione della proposta di transazione con indicazione dei tempi, delle modalità e delle garanzie previste per il pagamento; l'indicazione, anche sommaria, del contenuto del piano concordatario; ogni altro elemento che il contribuente riterrà utile all'accoglimento della proposta e che, comunque, ponga l'ufficio in condizione di effettuare le proprie valutazioni.

Quanto, poi, alla **forma** della domanda, si ritiene sufficiente che la stessa sia redatta su carta semplice e venga presentata agli uffici competenti senza particolari formalità.

Quanto alla **tempistica** di presentazione della domanda, con specifico riferimento alla locuzione «*contestualmente al deposito presso il tribunale*», l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la stessa non implica che la domanda di transazione debba necessariamente essere presentata all'Ufficio e all'Agente della riscossione lo stesso giorno in cui viene depositata presso il Tribunale la domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo.

Un passaggio fondamentale per il raggiungimento della transazione è rappresentato dal c.d. «*consolidamento del debito fiscale*», ossia da un procedimento che tende ad un riconoscimento definitivo ed incontrovertibile del debito tributario. Ciò al fine di realizzare un assetto certo, trasparente e non più modificabile della procedura.

A tal fine la norma prevede che, per permettere all'Amministrazione di formarsi un quadro preciso ed aggiornato in ordine alla propria posizione debitoria insieme alla domanda di transazione e alla relativa documentazione, il debitore debba presentare anche una copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda.

Oltre alle dichiarazioni fiscali e a quelle integrative, si ritiene opportuno che il debitore presenti altresì i dati relativi ai redditi realizzati nel precedente periodo d'imposta per i quali non sia ancora scaduto il termine di presentazione della dichiarazione, sia i dati relativi ai debiti Iva risultanti dalle liquidazioni periodiche non ha ancora trasfusi nelle prescritte dichiarazioni annuali.

Non oltre 30 giorni dalla data di presentazione della domanda e della relativa documentazione, il concessionario deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o so-speso.

Nel medesimo termine di 30 giorni, l'Ufficio deve consolidare l'intero debito tributario, procedendo alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, nonché alla certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da i ruoli vistati ma non ancora consegnati al concessionario.

All'esito dei controlli insiti nel sub procedimento di consolidamento del debito fiscale potrebbe anche accadere che l'Amministrazione finanziaria arrivi a determinare un maggior debito d'imposta rispetto a quello indicato dal contribuente in sede di proposta, rendendo in tal modo necessaria la modifica dell'intero piano concordatario.

B) *Nell'accordo di ristrutturazione del debito.*

L'art. 182-ter l.fall. nella versione previgente al decreto correttivo escludeva espressamente gli accordi di ristrutturazione dall'ambito di applicazione della transazione fiscale.

Al fine di «eliminare uno dei maggiori ostacoli all'utilizzo degli accordi extragiudiziali» nel decreto correttivo dal 2007 ha abrogato tale disposizione aggiungendo all'art. 182-ter l.fall. un ultimo comma che prevede esplicitamente la possibilità che la transazione fiscale possa essere avanzata, oltre che nell'ambito di una proposta concordataria, *anche* nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione ex art. 182-bis l.fall.

In sostanza gli adempimenti a carico del debitore e lo svolgimento della procedura sono del tutto simili a quelli previsti per la proposta di transazione fiscale da presentare nell'ambito di un concordato preventivo. Il debitore dovrà quindi aprire due tavoli di trattative: uno con l'Eraio ai sensi dell'art. 182-ter l.fall. e l'altro, ai sensi dell'art. 182-bis l.fall., con i creditori non tributari.

L'ultima precisazione. Rispetto a quanto previsto dall'art. 182-ter l.fall., per il concordato preventivo la norma effettua nel caso degli accordi di ristrutturazione, è che il dissenso espresso dall'amministrazione alla proposta di transazione fiscale equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione; tale precisazione era d'obbligo, mancando negli accordi di ristrutturazione una sede giudiziale per l'espressione del voto dei creditori, come è invece l'adunanza dei creditori nel concordato preventivo. Un caso partico-

lare si verifica quando l'assenso dell'Agenzia delle Entrate sia subordinato all'inserimento nella proposta di alcune modifiche: in questa situazione il ricorrente deve necessariamente modificare la proposta contenuta nella domanda di omologazione allegando anche le integrazioni apportate.

Per il resto, la transazione fiscale inserita in un accordo di ristrutturazione parteciperà degli aspetti procedurali e degli effetti propri di tale ultimo istituto; quindi, ad esempio, la transazione fiscale acquisterà efficacia dal giorno di la pubblicazione dell'accordo nel registro delle imprese e l'omologazione dell'accordo produrrà l'effetto di far cessare la materia del contendere nelle irri aventi ad oggetto i tributi transatti.

Il recente d.l. 31 maggio 2010 n. 78 (*"Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica"*, pubblicato in G.U. n. 125 del 31 maggio 2010, Suppl. ordinario n. 114), all'art. 29, co. 2, introducendo espressioni modifiche al secondo periodo del sesto comma dell'art. 182-ter l.fall. ha precisato che la proposta di transazione fiscale «*nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'art. 182-bis*» deve essere depositata «*unitamente con la documentazione di cui l'art. 161*».

La recentissima novella ha poi aggiunto, prevedendo un'ulteriore modifica al testo dell'articolo 182-ter, ultimo comma, l.fall., che alla proposta di transazione deve altresì essere allegata alla dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'art. 47 d.p.r. 28 dicembre 2000 n. 445, ai sensi del quale la documentazione di cui al periodo che precede rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio.

Inoltre, il medesimo intervento legislativo ha aggiunto un settimo comma dell'art. 182-ter l.fall. del seguente tenore letterale «*La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis è revocata di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali ea agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatoria*».

In ultimo, occorre soffermarsi sulle conseguenze che possono avere sulla transazione fiscale il mancato raggiungimento della maggioranza del 60% dei creditori oppure la mancata omologazione dell'accordo. Nel concordato preventivo infatti l'efficacia della transazione fiscale è espressamente subordinata all'omologazione: una tale disposizione non era prevista nell'accordo di ristrutturazione. Secondo la dottrina, non acquista efficacia la transazione fiscale correlata a un accordo di ristrutturazione non perfezionato o non omologato ai sensi dell'art. 182-bis.

4. *Il procedimento nel caso di contributi INAIL.*

Nella circolare Inail-direzione generale-direzione centrale rischi n. 8 del 26 febbraio 2010, l'Inail ha dettato criteri specifici per la presentazione della proposta di transazione fiscale che abbia ad oggetto crediti nei confronti dell'Istituto medesimo.

In particolare, la proposta andrà presentata all'Agente della riscossione e alla sede Inail competente per territorio.

La proposta d'accordo deve essere sottoscritta dal debitore e, accompagnata dal deposito della documentazione richiesta in generale dalla legge fallimentare, deve contenere:

- a) il codice ditta dell'impresa;
- b) i dati anagrafici dell'impresa, compreso il codice fiscale, e quelli del legale rappresentante;
- c) tutti gli elementi utili a valutare l'essenzialità dell'accordo ai fini della continuità dell'attività dell'impresa e della salvaguardia dei livelli occupazionali, nonché l'importanza dell'impresa nel territorio socio-economico in cui opera;
- d) l'ammontare e la tipologia (premi o accessori) dei debiti oggetto della proposta di accordo con l'indicazione dei limiti proposti, fermo restando che per i primi deve essere proposto il 100%, nonché il numero delle rate proposte;
- e) i tempi di pagamento e le eventuali garanzie che il debitore intende prestare;
- f) la dichiarazione di riconoscimento dei debiti e la rinuncia ad eventuali azioni ed eccezioni.

Una volta ricevuta la proposta, la Sede competente la protocolla e ne controlla la regolarità.

Nel caso in cui la proposta sia regolare e completa, la sede avvia l'istruttoria di merito, effettuando la ricognizione della situazione debitoria (sia dei crediti iscritti a ruolo, sia di quelli non iscritti) sulla base degli atti e delle informazioni esistenti, ivi compreso il controllo delle sanzioni civili collegate ai titoli principali.

La Sede dovrà anche accertare che la posizione non sia inferiore ai limiti previsti dall'art. 3, d.interminist. 4 agosto 2009 e dovrà verificare lo stato delle procedure di esazione coattiva, richiedendo apposita relazione all'agente della riscossione.

A conclusione dell'istruttoria, la proposta e la relativa documentazione dovranno essere trasmesse al direttore regionale, unitamente ad una apposita comunicazione, a firma del dirigente della sede, nella quale si propone l'accettazione ovvero il diniego, corredata di una relazione sulle risultanze dell'istruttoria svolta.

Il direttore regionale, a questo punto, valuterà la convenienza della proposta ed esprimerà, con apposito atto di determinazione motivato, accogliamento oppure il diniego della proposta, da trasmettere immediatamente alla sede competente. Nell'ambito del concordato preventivo o degli accordi ex art. 182-bis l.fall., poi, tale decisione dovrà essere espressa, rispettivamente, mediante voto (positivo o negativo) o assenso all'accordo (che vale quale sottoscrizione dell'accordo medesimo), dal direttore della sede Inail competente, se si tratta di premi ed accessori non iscritti a ruolo e dalla gente della riscossione, su indicazione della sede competente, per i crediti iscritti a ruolo.